República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-29127625-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 20 de Marzo de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 21.484-I; "CGD SA s/apelación"

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente N° 21.484-I caratulado **"CGD S.A. s/apelación".**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. CGD S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones de la Dirección Regional Mercedes de la Administración Federal de Ingresos Públicos**:**

a. la Resolución N° 57/2003, en la que determina de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 7/98 a 6/99, y se la intima a ingresar la suma de $ 9.521,23, más intereses resarcitorios.

En dicho acto, además, se le aplica una multa de defraudación de $19.042,46 (conf. art. 46 y 47, incs. a) y b), ley 11.683).

b. la Resolución N° 58/2003, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias del período fiscal 1998 y se la intima a pagar $397.436,47, más intereses resarcitorios.

En este caso, el juez administrativo suspendió la aplicación de sanción a las resultas de la causa penal, en virtud de lo dispuesto por el art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

En su presentación ante este Tribunal, CGD S.A. solicita que se decrete la nulidad de las Resoluciones por las siguientes razones:

1.La incompetencia de la Dirección Regional Mercedes para determinar de oficio sus obligaciones en atención a su domicilio fiscal en la Ciudad de Buenos Aires. Invoca para ello que la Disposición N° 100/01 firmada por el Director General que prorrogó la competencia es contraria a normas de superior jerarquía como el art. 3° de la ley 11.683 que, en el texto vigente, reglaba el instituto del domicilio fiscal.

2.La violación a las normas del bloqueo fiscal en la determinación de oficio de ambos gravámenes (art. 118, ley) al impugnar conceptos en las declaraciones juradas de los períodos anteriores (1996 y 1997) en lugar de impugnar *diferencias intrínsecas* en los períodos fiscales bajo fiscalización.

En subsidio, sostiene la improcedencia de los ajustes en virtud de haberse presumido ingresos y ventas omitidas.

Para ello, desconoce la validez del balance de CGD S.A. del ejercicio cerrado el 31.12.1996 tomado por la inspección para realizarlos, al que califica de balance falso, en particular la falsedad de las ventas allí consignadas por obras adjudicadas en el Hospital Sommer. Sostiene también que no se computaron créditos fiscales en el impuesto al valor agregado a pesar de haberse presumido mayor facturación.

Se agravia del ajuste en el impuesto a las ganancias que tiene origen en la impugnación de quebrantos de los ejercicios previos -1996 y 1997-.

Se queja, por último, de la improcedencia de la multa aplicada en la Resolución N° 57/2003 por haberse presumido su intención de defraudar.

En esta instancia, aporta documentación, consistente en la copia del balance de CGD S.A. del ejercicio cerrado el 31.12.1996 certificada en el Consejo Profesional el 25.4.2003, ofrece prueba contable y solicita que se revoquen las Resoluciones, con costas al Fisco Nacional.

II. A su turno, el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, con costas (fs. 119/132).

III. A fs. 140 se abre el Expediente a prueba y se hace lugar a la prueba pericial contable que obra producida a fs.164/166. A fs. 199 se clausura el período de prueba y a fs. 205 se notifica a las partes el derecho a presentar sus alegatos, el que es ejercido únicamente por la representación fiscal a fs. 207/212.

A fs. 214 quedan los autos en estado de dictar sentencia.

IV. Corresponde resolver en primer término los planteos de nulidad opuestos por la recurrente los que, cabe adelantar, deben ser rechazados.

1. En cuanto al primero de ellos, que es sobre la incompetencia de la Dirección Regional Mercedes para determinar de oficio las obligaciones de CGD S.A., no se encuentra en discusión que la prórroga de la competencia fue aprobada por Disposición N° 100/2001 suscripta por Director General y publicada en el BO antes de que se diera inicio al procedimiento de determinación de oficio.

Además, de encontrarse formalmente aprobada, la transferencia de la competencia a dicha dependencia está fundada en razones operativas y funcionales, concretamente la relación entre CGD S.A. con empresas que fueron verificadas previamente en el ámbito de dicha Dirección Regional.

Concretamente, el Hospital Nacional Baldomero Sommer, ubicado en la Ruta N° 24 en General Rodriguez, Provincia de Buenos Aires, que fue la entidad que aportó la información sobre la relación comercial –y las facturas de las ventas- a CGD S.A., así como también los datos de las cuentas bancarias donde le depositó pagos por las obras llevadas a cabo.

Sin perjuicio de ello, debe señalarse que CGD S.A. no invoca los perjuicios concretos que le habría provocado dicha medida administrativa, ni de qué manera se vio afectada en sus derechos, razón también para desestimar su

planteo, máxime cuando de las actuaciones surge que en la Dirección Regional Mercedes se valoró su descargo e, inclusive, se admitieron las pruebas ofrecidas.

Debe recordarse además que para la declaración de nulidad de un acto administrativo de la naturaleza de los aquí recurridos es necesaria la existencia de un vicio que hubiera colocado a la recurrente en estado de indefensión, situación que CGD S.A. no probó, ni se verificó en el caso.

Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este tribunal al decir que "… cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "Cooperativa de Trabajo "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", pronunciamiento del 3 de febrero de 2012. También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI", "Cachape SRL c/ DGI"y "Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)" -conf. "Bringas Raúl", sentencia del 1.10.2020, entre otros.

2. Por su parte, respecto de la violación al régimen especial de fiscalización, denominado también bloqueo fiscal, previsto en el Capítulo XIII de la ley 11.683, cabe recordar que dicho régimen estableció una limitación a las potestades de verificación y fiscalización al último período anual por el cual se hubiesen presentado las declaraciones juradas correspondientes a los gravámenes, llamado período base. Así, las declaraciones juradas de los períodos no prescriptos y anteriores a los fiscalizables por los sujetos comprendidos en el bloqueo fiscal gozaban de la presunción de ser exactas, sin admitir prueba en contrario. (conf. "Promotora de Comunicaciones Colonia S.A.", sent. de Cámara del 22/12/2022).

Peor en el caso, el juez administrativo hizo aplicación del tercer párrafo del art. 118 de la ley 11.683 que dispone que la presunción de exactitud "Tampoco impedirá que la auditoría pueda extenderse a períodos anteriores a fin de comprobar hechos o situaciones con posible proyección o incidencia sobre los resultados del período o períodos fiscalizados o bien para prevenir los supuestos indicados en los artículos 119, apartado 2 y 120, último párrafo".

Así, el agravio de CGD S.A. no puede prosperar porque la fiscalización no se extendió a otros períodos fiscales diferentes al período base (1998), sino que lo que hizo fue desconocer en dicho período los quebrantos generados en periodos fiscales anteriores, 1996 y 1997, por inexistentes, en la forma expresamente autorizada por la norma transcripta.

Por ello, no se advierte tampoco en este caso el vicio invocado por lo que corresponde su rechazo, sin costas conf. Fallos 336:70 ("Bolland").

V. Corresponde entonces pronunciarse sobre la validez y legitimidad de la pretensión fiscal notificada en las Resoluciones. Para ello, cabe tener en cuenta lo que surge de sus Considerandos y los antecedentes administrativos que precedieron su dictado, así como la prueba producida en ambas instancias.

Los ajustes se originan en la información y documentación obtenida del Hospital Nacional Baldomero Sommer que dio cuenta de ingresos por ventas a CGD S.A. en el marco de una licitación adjudicada como prestador de dicha entidad que no fueron asentados por dicha firma en su contabilidad, ni tampoco en sus declaraciones juradas.

Entre la documentación estaba el balance de CGD S.A. del ejercicio 31.12.1996 que formaba parte del legajo de los antecedentes de la licitación.

Allí se consignan más ventas que las declaradas en el período 1996, concretamente $1.351.499 en lugar de $116.353,42. De ello da cuenta el punto 1) del Informe pericial contable presentado en este Expediente obrante a fs. 164/166.

CGD S.A. sostiene en su defensa que ese balance es falso, más no lo prueba.

Lo que hizo fue adjuntar otro, el que obra como prueba documental a fs. 4/15 de este Expediente, firmado por otro profesional que tiene la certificación del Consejo Profesional del 25.4.2003, es decir ya iniciada la fiscalización e inclusive, ya dictados los actos de determinación de oficio, lo cual impide darles el valor probatorio que la recurrente pretende. Es claro, entonces, que las ventas deben ser las del balance obrante en las actuaciones administrativas a partir de las tareas de fiscalización.

Se advierte así que CGD S.A. no lograr refutar la pretensión fiscal, ni tampoco la liquidación de los ajustes.

Para ello tengo en cuenta que la impugnación los quebrantos en los ejercicios 1996 -en el que no declaró las ventas por las facturas de la licitación con el hospital-, ni el del período 1997 en el que computó resultados extraordinarios de $737.353,83 tampoco fue respaldada con documentación. Tampoco sustentó el importe por el mismo concepto computado en la declaración jurada del gravamen de este período de $326.199,79, ni la deducción de $51.840,12 en el impuesto a las ganancias que fue calificada por improcedente y sobre la cual en esta instancia CGD S.A. no expresó agravios. Nada probó tampoco sobre los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado que alega debieron computarse en la liquidación , máxime cuando en el informe pericial los expertos concluyen que los declarados corresponden a los registrados y no hay diferencias a resaltar.

Cabe agregar, como destaca la representación fiscal en su alegato, que los peritos intervinientes tampoco pudieron validar los resultados extraordinarios de $326.199,79 al no haber suministrado CGD S.A. la información sobre los mismos al llevarse a cabo la labor pericial.

En definitiva, la pretensión fiscal notificada en las Resoluciones Nros. 57/2003 y 58/2003 se encuentra suficientemente respaldadas en la información y documentación recopilada por la fiscalización y agregada a las actuaciones administrativas, que no fue refutada por CGD S.A. con otra que implique una realidad distinta, por lo que deben ser confirmadas, tanto en cuanto al capital como a los intereses intimados en ellas por aplicación del art. 37 de la ley 11.683.

VI. Resta referirse a la multa de defraudación aplicada en la Resolución N° 57/2003, con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 para lo cual el juez administrativo se valió de las presunciones de dolo de los incs. a) y b) del art. 47 de la ley 11.683.

No existe duda que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de CGD S.A. en dicha figura infraccional, al haber presentado las declaraciones juradas en forma inexacta, tanto en el impuesto a las ganancias como en el impuesto al valor agregado, en las que, por un lado, se reflejó la omisión de ventas por la ejecución de la licitación con el Hospital Nacional Baldomero Sommer y, por otro, computó resultados extraordinarios como pérdidas y deducciones que no pudo explicar, menos aún probar, ni en la instancia administrativa previa ni ante este Tribunal.

Resultó acertado, entonces, que el juez administrativo presumiera a partir de dichas conductas la intención de

CGD S.A. de defraudar al Fisco Nacional, máxime cuando en el curso de su defensa aportó un balance –el del ejercicio 1996- con legalización en el año 2003, ya notificados los actos de determinación de oficio, pretendiendo que se tuviera por válido de la realidad de las operaciones realizadas.

Por ello, corresponde la confirmación de la sanción aplicada en la Resolución N° 57/2003.

El Dr. Martín dijo:

Que comparto el relato efectuado en el voto de la Dra. O' Donnell, como así también los argumentos desarrollados en el mismo para confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

Que en lo que hace a la defensa de nulidad articulada por la apelante, considero que, por los motivos expuestos en el Considerando IV.-, la misma debe ser rechazada, con costas atento que se difirió su tratamiento para esta oportunidad por el pto. 1) de fs. 136.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiero a la solución propiciada por la Dra. O´Donnell en cuanto al rechazo de los planteos de previo y especial pronunciamiento introducidos en el punto identificado como 4 del recurso, compartiendo el criterio del Dr. Martín de imponer las costas a la parte actora, en razón del diferimiento resuelto en el punto 1° de la providencia obrante a fs. 136.

II- Que adhiero en lo sustancial al voto de la Vocal Instructora en cuanto confirma los ajustes practicados en las resoluciones determinativas del Impuesto a las Ganancias e IVA, como así también sendas liquidaciones de accesorios y la sanción dispuesta en el último acto invocado (vide fs. 70).

III- Por lo expuesto, voto por: i) Rechazar los planteos de previo y especial pronunciamiento articulados por la parte actora, con costas; ii) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Rechazar la nulidad planteada por la recurrente, con costas.

2. Confirmar las Resoluciones Nros. 57/2003 y 58/2003, con costas.

3. Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de CGD S.A. de la siguiente manera:

a) en las sumas de $3.027 por la representación procesal, y $7.569 por el patrocinio letrado en relación a la defensa de nulidad, y en las sumas de $30.276, por la representación procesal, y $75.692 por el patrocinio letrado en relación a la cuestión de fondo, por la actividad desarrollada en la primera y segunda etapa, teniendo en consideración el monto del litigio, el resultado obtenido y demás pautas dispuestas por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b) en las sumas de $9.803, equivalente a 0,15 UMA, por la representación procesal y $24.508, equivalente a 0,39 UMA, por el patrocinio letrado en relación a la defensa de nulidad, y en las sumas de $98.035, equivalente a 1,58 UMA, por la representación procesal y $245.087, equivalente a 3,95 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en

cuenta el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercera etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16,19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.20 11:24:47 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.20 11:39:35 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.20 12:12:35 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.20 12:12:36 -03:00